



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., cuatro (04) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2019-00157-01 (25350)
Demandante: Universidad Autónoma de Bucaramanga
Demandado: UGPP

Temas: Aportes. Sistema de Protección Social (SPS). Motivación del acto definitivo. Causación. Vacaciones. Ingreso base de cotización (IBC). Pagos extra-salariales. Costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió (índice 2):

Primero. Denegar las súplicas de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. Condénese en costas a la parte demandante, acorde con lo dispuesto en el numeral 1° del artículo 365 del C.G.P., las cuales serán liquidadas conforme a los parámetros establecidos en el artículo 366 ibídem.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial nro. RDO 059, del 05 de febrero de 2015 (índice 2), la demandada modificó las autoliquidaciones de los aportes al SPS¹ (Sistema de Protección Social) de todos los periodos de 2011 y 2013, presentadas por la actora, e impuso sanción por inexactitud para los periodos de 2013. Esa decisión fue modificada con la Resolución nro. RDC 077, del 16 de febrero de 2016 (índice 2), que disminuyó el monto de los aportes liquidados oficialmente y de la sanción por inexactitud impuesta.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes peticiones (índice 2):

¹ Exceptuando el subsistema de pensiones, el cual fue objeto de revisión en un procedimiento administrativo diferente.



Teniendo en cuenta las consideraciones de hecho y de derecho antes expuestas, y previo los trámites establecidos para la acción impetrada, solicito al Honorable Tribunal, que mediante sentencia que resuelva el litigio, disponga lo siguiente:

(i) Declarar nula la Resolución de Liquidación Oficial No. RDO 059 del 5 de febrero de 2015, proferida por la Subdirección de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social.

(ii) Declarar nula la Resolución RDC No. 077 del 16 de febrero de 2016, proferida por el Director de Parafiscales de la misma entidad, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación mencionada en el numeral anterior.

(iii) Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se restablezca en su derecho a la entidad Universidad Autónoma de Bucaramanga –UNAB–, disponiendo que no se encuentra obligada a pagar valor alguno adicional por concepto de aportes y sanciones, de los determinados en las autoliquidaciones de aportes al Sistema de Protección Social por los periodos 01/01/2011 al 31/12/2011 y 01/01/2013 al 31/12/2013, se eliminen de sus registros cualquier obligación a cargo por estos conceptos y se ordene a la UGPP que proceda a ordenar la devolución de los mayores valores por aportes, sanciones e intereses que fueron cancelados en cumplimiento de los actos aquí anulados, conforme lo dispuesto en el art. 311 de la Ley 1819 de 2016.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 48 y 49 de la Constitución; 127, 128, 189 y 192 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto Ley 2663 de 1950); 17 de la Ley 21 de 1982; 647 y 683 del ET; 14, 15 y 17 de la Ley 50 de 1990; 18 de la Ley 100 de 1993; 17 de la Ley 344 de 1996; 1.º de la Ley 995 de 2005; 156 de la Ley 1151 de 2007; 1.1 de la Ley 1250 de 2008; 30 de la Ley 1391 de 2010; 3.º, 34, 42, 137 y 138 del CPACA; 179 de la Ley 1607 de 2012 y; 70 del Decreto 806 de 1998, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que el acto definitivo se expidió de forma irregular pues el sustento jurídico expuesto no guardó correspondencia con las glosas a las autoliquidaciones. Esto porque el acto acusado únicamente se refirió al tratamiento aplicable a los pagos por vacaciones compensadas en dinero, pero modificó los aportes relativos a las vacaciones disfrutadas. Asimismo, alegó que su contraparte infringió el artículo 70 del Decreto 806 de 1998 al exigir el pago total de los aportes por vacaciones en el periodo en el que se inició el disfrute del descanso remunerado, aun cuando, en algunos casos, este se extendió a dos periodos. Agregó que esas glosas también fueron falsamente motivadas, porque desconocieron que los aportes de esos periodos fueron declarados correctamente, y así podía verificarse a partir del cálculo que efectuó respecto de un trabajador y de la certificación de su revisor fiscal. De otra parte, censuró que para el cálculo del límite de los pagos extra-salariales (artículo 30 de la Ley 1393 de 2010) se incluyera el «*auxilio de traslado*» porque no retribuía el servicio, y consecuentemente, no estaba gravado con los aportes al SPS. Así, explicó que el límite referido solo comprendía los pagos salariales a los que se les excluía esa connotación por acuerdo de las partes de la relación laboral. Por último, se opuso a la sanción por inexactitud por ausencia del hecho infractor.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2), para lo cual negó la falta de congruencia entre el fundamento normativo y las glosas a las autoliquidaciones, puesto que en los actos acusados expuso las normas aplicables para la liquidación de los aportes en el periodo de vacaciones disfrutadas y compensadas. Señaladamente, refirió que, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, los pagos por descanso remunerado (*i.e.* disfrutado o compensado) estaban gravados con los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF; mientras que en los periodos de vacaciones no se causaban los aportes a riesgos laborales, pero sí a salud y pensiones con base en el IBC

del mes anterior al de su inicio –artículo 70 del Decreto 806 de 1998–. Agregó que aplicó esas disposiciones para la determinación de los aportes, pero persistieron ajustes a las autoliquidaciones porque la demandante no tuvo en cuenta todos los pagos que hacían base para las contribuciones, como evidencia de ello calculó la obligación respecto del mismo trabajador identificado en la demanda y verificó que el IBC declarado fue inferior del que correspondía; igual ejercicio hizo con otros empleados. De otra parte, aceptó que los «*auxilios de rodamiento y traslado*» nominados en los actos acusados como «*medios de transportes*» eran pagos «*no constitutivos de salario*» por «*no ser una contraprestación directa al trabajo realizado*» sino una «*retribución de los gastos ocasionados por la ejecución de la labor encomendada*»; sin embargo, negó que pudieran excluirse de la base para la determinación del límite señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque esa disposición era aplicable al margen de la naturaleza retributiva del pago. Por último, defendió la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante (índice 2). Al efecto, negó la incongruencia alegada, ya que la demandada motivó las glosas a las autoliquidaciones en los periodos de vacaciones refiriéndose a las normas que regulaban lo relativo a las compensadas y disfrutadas y, a partir de estas, pudo establecer que la demandante determinó los aportes sin tomar en cuenta todos los pagos gravados que reportó en la nómina y la contabilidad. En cambio, avaló la liquidación oficial porque cumplió con lo previsto en los artículos 17 de la Ley 21 de 1982 y 70 del Decreto 806 de 1998, según los cuales el pago por vacaciones –disfrutadas y compensadas– hacía base para los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF, mientras que los aportes a pensiones y salud se causaban en su totalidad –y no de forma proporcional a los días de descanso–, tomando como base el IBC del mes anterior al del disfrute. De otra parte, consideró que el «*auxilio de rodamiento*» estaba sujeto al límite señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, porque esa disposición no distinguía entre los pagos retributivos y aquellos que no lo eran, consecuentemente, avaló su adición a la base cuando lo excedía. Por último, confirmó la sanción por inexactitud porque la actora no desvirtuó la legalidad de las glosas.

Recurso de apelación

El extremo activo apeló la decisión de primer grado (índice 2) para lo cual insistió en la expedición irregular del acto definitivo el cual no expuso el sustento jurídico para la modificación a los aportes de los periodos en los que los trabajadores disfrutaron de vacaciones, lo que le impidió conocer las razones que motivaron la obligación a su cargo por ese concepto. Esto porque en la liquidación oficial solo se desarrolló el sustento normativo de los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF por las vacaciones compensadas, desconociendo que ese concepto no estaba en discusión pues aceptó esas glosas con la respuesta al acto preparatorio. Aun con eso, también alegó que el monto pagado como compensación por el descanso al final de la relación laboral no estaba gravado con esos aportes. De otra parte, censuró que el *a quo* avalara la determinación de los aportes para las vacaciones disfrutadas, por el equivocado entendimiento de que con la demanda se alegó que no se causaban en su totalidad, pues la litis era diferente. Así, precisó que sustentó la infracción del artículo 70 del Decreto 806 de 1998 en que su contraparte entendió que los aportes se causaban en el mes que inició el disfrute de las vacaciones, interpretación que, en su opinión, era errada porque cuando el descanso remunerado se extendía durante dos periodos la obligación se causaba en cada uno de estos, según los días correspondientes, como en efecto lo declaró y así estaba probado con el certificado de su revisor fiscal que aportó al proceso. Además, discutió la

interpretación del tribunal sobre el límite a los pagos desalarizados establecido en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, alegando que en su cálculo únicamente se incluían los pagos que remuneraban el servicio, por lo que era improcedente considerar para tal efecto el «*auxilio de traslado*». También, se opuso a la sanción por inexactitud y pidió revocar la condena en costas. Por último, insistió en la pretensión de devolución de los mayores valores que pagó en cumplimiento de los actos acusados.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índices 15 y 16). El ministerio público solicitó que se revoque la condena en costas, puesto que no se comprobaron los criterios para imponerla. En cambio, pidió confirmar, en lo demás, la sentencia recurrida, ya que el *a quo* interpretó correctamente la regla de causación de los aportes para el periodo de vacaciones, al establecer que se causaban en su totalidad a su inicio. Además, que la demandante no desvirtuó el análisis del tribunal sobre la motivación del acto definitivo y el cálculo del límite de los pagos extra-salariales (artículo 30 de la Ley 1393 de 2010). Tampoco la legalidad de la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones y la condenó en costas. Así, corresponde establecer si el acto definitivo omitió sustentar las glosas a los aportes para las vacaciones disfrutadas. En caso negativo, se determinará si, para los casos en que las vacaciones se disfrutaran en dos periodos, las contribuciones a salud se causan en cada uno de estos y, consecuentemente, eran improcedentes las glosas a los aportes de esos periodos. Además, se estudiará si los pagos de «*auxilio de traslado*» debían tenerse en cuenta para determinar el límite de los pagos desalarizados y, si era procedente la sanción por inexactitud. Por último, se decidirá sobre la devolución de pagos en exceso solicitada y la condena en costas impuesta.

Con todo, se pone de presente que la Sala no se pronunciará sobre la improcedencia de los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF relativos a los pagos por vacaciones compensadas en dinero referidos por la demandante en el recurso de apelación como quiera su discusión quedó superada en el procedimiento de revisión, ya que con la respuesta al acto preparatorio la actora aceptó «*el reconocimiento de vacaciones en dinero como parte del IBC por retiro para realizar los aportes al SENA, IBC y caja de compensación familiar*» (índice 2), oportunidad en la que anunció que corregiría las autoliquidaciones. Ello explica por qué no fue incluida como cargo de violación de la demanda ni en la fijación de la litis del tribunal de primera instancia.

2- Sobre la primera cuestión planteada, la apelante única sostiene que la liquidación oficial se expidió en forma irregular, pues omitió exponer el sustento normativo para la modificación a los aportes para los periodos en los que los trabajadores disfrutaron de vacaciones, impidiéndole conocer la forma como se determinó la obligación a su cargo por ese concepto. Al efecto, señala que únicamente se desarrolló el tratamiento tributario aplicable a los aportes con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF por las vacaciones compensadas, desconociendo ese concepto no estaban en discusión. En el otro extremo, la demandada defiende la correspondencia entre el fundamento normativo y las glosas, argumentando que expuso las normas aplicables para la liquidación de los aportes por

vacaciones disfrutadas y compensadas. Tesis que avaló el tribunal en su sentencia. En esos términos, la Sala decidirá si fue debidamente motivada la liquidación oficial de los aportes para las vacaciones disfrutadas en tiempo.

2.1- Para atender esa cuestión, la Sala precisa que la motivación –como presupuesto de validez de los actos administrativos– se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basa la autoridad para adoptar una decisión, la cual debe ser clara, puntual y suficiente². En criterio de esta Sección³, la indebida motivación constituye una violación del debido proceso y del derecho de defensa en tanto impida al interesado controvertir las razones y decisiones de las autoridades. En línea con ese razonamiento, el artículo 712 del ET exige que las liquidaciones oficiales contengan la «*explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración*». Al interpretar el contenido normativo de esa disposición en relación con los actos de determinación oficial proferidos por la demandada, la Sala precisó que aquellos deben indicar con claridad el tipo de incumplimiento, periodo, trabajador, días trabajados, pagos que integran la base, pagos que se excluyen de la base, total remunerado, determinación del IBC y del monto del aporte (sentencia del 02 de octubre de 2019, exp. 24090, CP: Jorge Octavio Ramírez), aspectos que bien pueden esbozarse mediante archivos informáticos de hojas de cálculo anexos a la liquidación oficial, siempre que en ellos se detalle «*la forma en que se determina el ajuste de aportes en cada uno de los subsistemas*» (sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 24735, CP: Stella Jeannette Carvajal).

A la luz de esos razonamientos, la indebida motivación de los actos de determinación oficial de aportes al SPS conducirá a la nulidad de la decisión cuando para el aportante no sea posible controvertir –desde la respuesta al requerimiento para declarar o corregir y el recurso de reconsideración– las concretas modificaciones introducidas a sus declaraciones o la estimación oficial de sus obligaciones tributarias, en los casos en que estas no hayan sido autoliquidadas.

2.2- Consta en el plenario que la demandada profirió el Requerimiento para declarar o corregir nro. 658, del 08 de agosto de 2014 (índice 2), proponiendo modificar las autoliquidaciones de los aportes al SPS –exceptuando el subsistema de pensiones– presentadas por la actora para todos los periodos de 2011 y 2013. Sobre las vacaciones disfrutadas en tiempo, en el acto preparatorio se indicó que se detectó un posible incumplimiento del artículo 70 de Decreto 806 de 1998, a partir de la información enviada. Además, en el documento digital anexo (denominado «SQL»), específicamente se detalló el contenido de cada una de las glosas propuestas por la Administración, identificando –para cada caso– la novedad de vacaciones, los días laborados y los de vacaciones, los factores que integran el IBC, el cálculo de esa base, la determinación oficial del aporte, el monto de la contribución pagada por la aportante, y la diferencia entre ese monto y el establecido oficialmente (índice 2).

Sobre el tema de la litis, en la liquidación oficial demandada la UGPP explicó que «*las vacaciones no se incluyen ... para la liquidación de los aportes a salud, pensión y riesgos laborales, por cuanto no constituyen factor salarial*», por lo cual, en esos periodos, los aportes a salud debían efectuarse conforme lo previsto en el artículo 70 *ibidem*, es decir, «*por 30 días ... sobre el último salario base de cotización reportado con anterioridad a la fecha en la cual el trabajador hubiere iniciado el disfrute de las respectivas vacaciones*» (índice 2). Asimismo, precisó que, según el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, para los efectos de las contribuciones con destino al subsidio familiar, SENA e ICBF, la base

² Sentencia del 01 de junio de 2016 (exp. 21702, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

³ Sentencias del 21 de julio de 2019 (exp. 21026, CP: Julio Roberto Piza) y del 01 de agosto de 2019 (exp. 21826, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

gravable correspondía a la «*nómina mensual de salarios*», entendiéndose por tal «*la totalidad de los pagos hechos por ... salario, en los términos de la ley laboral, cualquiera que sea su denominación, y además, los verificados por descansos remunerados de ley, convencionales y contractuales*»; con lo cual concluyó que «*cuando un trabajador recibe en el mes pagos en razón de vacaciones canceladas por liquidación del contrato de trabajo, vacaciones disfrutadas en tiempo o vacaciones compensadas en dinero, todos los valores por estos conceptos ... deben sumarse a los demás que conforman la nómina mensual*», no siendo «*posible excluir ninguna erogación hecha por descansos remunerados cuando se efectúa el cálculo del IBC para hacer los aportes parafiscales*».

2.3- Así pues, la Sala no observa que se hayan configurado las deficiencias en la motivación alegadas por la actora, pues desde el acto preparatorio la demandada identificó las disposiciones aplicables a la determinación de los aportes durante las vacaciones. Ahora, aunque en la liquidación oficial la UGPP explicó en extenso el tratamiento tributario aplicable a las vacaciones compensadas –i.e. por el acuerdo con el trabajador o la terminación de la relación laboral–, ello no vicia de nulidad el acto definitivo, sino que muestra que la Administración resolvió los planteamientos expuestos por la actora en la respuesta al requerimiento para declarar o corregir. Es así, ya que fue la demandante quien planteó –al responder el acto previo– que los pagos por vacaciones compensadas no realizaban el hecho generador de los aportes al subsistema de salud; interpretación que se avaló en el acto definitivo, explicando que esos rubros únicamente estaban gravados con las contribuciones destinadas al subsidio familiar, SENA e ICBF por el concepto normativo de nómina mensual de salarios. Tampoco, se evidencia que la motivación de la liquidación oficial impidiera a la demandante ejercer su defensa y contradicción, pues en el recurso de reconsideración se opuso al cálculo de los aportes durante las vacaciones. Lo que justificó el pronunciamiento de la Administración en el fallo del recurso, con la aceptación parcial de las objeciones y la disminución de los ajustes (índice 2). Por ello, no prospera el cargo de apelación.

3- Frente a las glosas a los aportes de los periodos de vacaciones, la actora argumenta que su contraparte infringió el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, al considerar que se causan en su totalidad en el mes en que inician las vacaciones, pues entiende que cuando el trabajador disfruta del descanso remunerado en dos periodos, los aportes se causan en cada uno de estos, según los días que corresponda. Agrega que, siguiendo esa regla, cumplió con la obligación tributaria a su cargo y de ello da cuenta el certificado de su revisor fiscal que allegó al proceso. Frente al particular, la demandada sostiene que determinó los aportes de la litis conforme lo previsto en la norma citada, sin embargo, persistieron ajustes a las autoliquidaciones porque la demandante no tuvo en cuenta todos los pagos que hacían base para las contribuciones. Siguiendo los anteriores planteamientos, verifica la Sala que únicamente se discuten los ajustes a los aportes a salud, puesto que la norma que se cita como violada no se aplica a las demás contribuciones de la litis, pues se reitera que los aportes al subsistema de pensiones se revisaron en un procedimiento diferente. Así, le corresponde a la Sala precisar la regla de causación prevista en el artículo 70 del Decreto 806 de 1998, para establecer si ésta se observó en el *sub lite*.

3.1- Al tenor del artículo 70 del Decreto 806 de 1998, los aportes a salud en el periodo de vacaciones se efectúan sobre el IBC declarado en el mes anterior al inicio de aquellas (sentencias del 02 y 24 de octubre de 2019 (exps. 24090 y 24085, CP: Jorge Octavio Ramírez). Así, como lo señala la demandante, cuando los días de vacaciones comprenden dos periodos, la obligación se causa en cada uno de estos, de forma proporcional a los días que el trabajador disfruta del descanso, pero tomando como base gravable el IBC del periodo en que iniciaron las vacaciones; además, en los días del mes que el trabajador no

esté de vacaciones, los aportes se liquidan con la base gravable general (sentencia del 26 de agosto de 2021 (exp. 24735, CP: Stella Jeannette Carvajal).

3.2- Frente al cálculo de las vacaciones, en el *sub lite*, la demandante aportó una certificación de su revisor fiscal que da cuenta de los pagos efectuados por los aportes. Sin embargo, de ella no se evidencia el error endilgado a la demandada, pues se limita a identificar la planilla en la que se efectuó el pago de los aportes y su cuantía. Ahora, para determinar si el cálculo realizado por la UGPP cumplió la regla de causación expuesta, la Sala verifica la forma en que se determinaron las contribuciones a salud respecto de tres de los trabajadores y periodos que se identificaron por el revisor fiscal:

(i) Para el trabajador Borja Niño Manuel Antonio (periodo 12 de 2011), la UGPP liquidó los aportes para 30 días de vacaciones con base en el IBC determinado en el mes anterior (*i.e.* periodo 11 de 2011). Así, como en todo el periodo debatido el trabajador estuvo de vacaciones la base gravable coincidió con la del periodo anterior (\$627.000).

(ii) Para la trabajadora Cañas Patro Jenny Carolina (periodo 12 de 2013), la UGPP liquidó los aportes para ocho días de vacaciones con base en el IBC autoliquidado en el mes anterior (*i.e.* periodo 11 de 2013). Así, en el periodo debatido la trabajadora, además de las vacaciones, presentó la novedad de suspensión por 18 días y laboró 4 días, con lo cual, los aportes debían liquidarse con base en el IBC del mes anterior (\$1.232.000) para los días de vacaciones y suspensión; mientras que para los días laborados con base en el salario (\$164.200); dando como resultado una base gravable de \$1.232.000⁴ como lo estimó la UGPP.

(iii) Para el trabajador Gutiérrez Giraldo Gabriel Jesús (periodo 6 de 2011), evidencia la Sala que la UGPP liquidó los aportes para 11 días de vacaciones con base en el IBC autoliquidado en el mes anterior (*i.e.* periodo 5 de 2011). Así, para los días de vacaciones tomó como base gravable la suma de \$1.629.900 que es el resultado de multiplicar el IBC por días del mes anterior (\$147.900⁵) por el número de días de vacaciones del periodo (11 días) y respecto de los días trabajados tomó el salario devengado (\$2.014.380), para una base aproximada de \$3.641.000.

3.3- Con lo anterior, se desvirtúa el cargo de apelación de la demandante, al evidenciarse que la UGPP liquidó los aportes para los días de vacaciones que se disfrutaron en el periodo, de manera que no está probada la infracción del artículo 70 *ibidem*, como lo declaró el tribunal, por lo que corresponde mantener los ajustes determinados en los actos acusados. No prospera el cargo de apelación.

4- Respecto del «*auxilio de traslado*» la demandante defiende su exclusión del IBC de los aportes al SPS, sin consideración del límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, puesto que no realiza el hecho imponible de las contribuciones al carecer de connotación salarial. Aunque la demandada acepta que esos pagos son extra-salariales, considera que se integran para cuantificar el límite a los pagos laborales no constitutivos de salario. Tesis que fue avalada por el *a quo* en su sentencia. Así, al tenor de esas alegaciones, corresponde a la Sala establecer si dicho emolumento se debe incluir en la base para cuantificar el límite de los pagos laborales no constitutivos de salario.

4.1- La presente controversia se decidirá atendiendo a las reglas de unificación dictadas por esta Sección en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021 (exp. 25185,

⁴ Esto porque al multiplicar el IBC por días del mes anterior (\$41.066) por el número de días de vacaciones y suspensión (26 días) da \$1.067.733, que adicionado con el salario de los días trabajados da un total aproximado de \$1.232.000.

⁵ Este monto es el resultado de dividir el IBC del periodo 5 de 2011 (\$4.437.000) entre los 30 días que lo conforman.



CP: Milton Chaves García).

4.2- Conforme con el criterio unificado de la Sala, «*el IBC de aportes al Sistema de Seguridad Social (subsistemas de pensión, salud y riesgos profesionales) únicamente lo componen los factores constitutivos de salario, en los términos del artículo 127 del CST, estos son, los que por su esencia o naturaleza remuneran el trabajo o servicio prestado al empleador*». Esa regla se extiende a los aportes con destino a las cajas de compensación familiar, SENA e ICBF, puesto que la base gravable también está conformada por los pagos que, en los términos de la ley laboral, son salario.

En el citado fallo de unificación del 09 de diciembre de 2021, la Sala aclaró que el propósito del límite establecido en el artículo 30 de Ley 1393 de 2010 «*no fue incluir en el ingreso base de cotización, pagos que, por su esencia o naturaleza, no son constitutivos de salario, sino, establecer una limitante a la desalarización que se venía pactando entre empleadores y trabajadores, ... que erosionaba la base de aportes*». Así porque, los pactos de desalarización conciernen a «*factores salariales*» que, «*en virtud de los artículos 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996, los empleadores y trabajadores*» acuerdan que «*no integren el IBC de aportes*», de manera que «*no se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y, por tanto, tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores*», sino que «*para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un pago no constituye salario, significa que no hará parte del ingreso base de cotización*».

Conforme con lo expuesto, son los acuerdos de desalarización los que están limitados para los aportes al SSSI (i.e. pensiones, salud y riesgos laborales), pues «*el pacto de “desalarización” no puede exceder el límite previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, es decir, el 40% del total de la remuneración. En estos eventos, los aportes se calcularán sobre todos aquellos factores que constituyen salario, independientemente de la denominación que se les dé (art. 127 CST-contraprestación del servicio) y, además, los que las partes de la relación laboral pacten que no integrarán el IBC, en el monto que exceda el límite del 40% del total de la remuneración*». Siguiendo esos lineamientos, contrario a lo señalado por la demandada y el a quo, los rubros que por su naturaleza no retribuyen el servicio prestado por el trabajador, se encuentran excluidos de la base gravable de los aportes, sin consideración al límite previsto en la disposición comentada.

4.3- En el *sub lite*, la parte demandante aduce que el auxilio de traslado no remunera el servicio prestado por los trabajadores, y como tal deben excluirse de la base gravable sin consideración al límite de los pagos desalarizados. Al respecto, la UGPP acepta que ese rubro es «*no constitutivo de salario*» por «*no ser una contraprestación directa al trabajo realizado*» sino una «*retribución de los gastos ocasionados por la ejecución de la labor encomendada*» (índice 2). Sin embargo, defiende que, al ser un pago extra-salarial forma parte de la base para establecer el límite de los pagos laborales extra-salariales, puesto que esa limitante «*no hace diferencia entre los pagos no constitutivos de salario ... pues de forma clara ordena que estas sumas deben hacer parte del IBC ... sin entrar a definir las clases de pagos no salariales a los que se les debe aplicar*» (índice 2). Ese criterio expuesto por la demandada desconoce el alcance del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, fijado en la sentencia de unificación del 09 de diciembre de 2021 –en los términos ya precisados–, por lo que se impone revocar la sentencia de primera instancia para, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados, y como restablecimiento del derecho ordenarle a la UGPP que excluya del IBC de las contribuciones el «*auxilio de traslado*» sin consideración del límite del artículo 30 *eiusdem*. Prospera el cargo de apelación.

5- Respecto de la sanción por inexactitud, la actora defiende que no se configura el hecho infractor. Así porque la anulación de las glosas a las autoliquidaciones lleva a la improcedencia de la sanción por inexactitud. Al contrario, la demanda alega que debe mantenerse la sanción pues los alegatos de la actora no desvirtuaron la legalidad de las modificaciones a las declaraciones. Debe entonces decidir la Sala si era procedente la sanción por inexactitud impuesta.

Observa la Sala que, contrariamente a lo expuesto por la actora, incurrió en la conducta infractora –i.e. la determinación de la base gravable de los aportes sin incluir todos los rubros gravados–. Así, como, el ordinal 2.º del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 prevé que autoliquidar y pagar un menor valor de aportes al SPS es una conducta punible, y dado que en el caso enjuiciado se confirman mayores aportes al SPS a cargo de la actora para los periodos de 2013, existiría adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito en la norma. Para el caso es pertinente aclarar que, si bien en el ámbito administrativo sancionador solo son admisibles aquellas figuras basadas en la concurrencia de la culpabilidad del autor en la comisión de la conducta (artículo 29 Superior)⁶, la infractora no esgrimió en el curso del presente juicio ninguna causal exculpatoria. Por tanto, corresponde confirmar la imposición de la sanción por inexactitud, pero ajustada conforme con la nueva liquidación de aportes ordenada por el cargo que prosperó.

6- Adicionalmente, la demandante solicita que se devuelvan los mayores valores que hubiere pagado por los actos acusados. Frente al particular, se precisa por la Sala que, de acuerdo con el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, a la UGPP se le puede ordenar la devolución de los mayores valores pagados por los aportantes (i.e. a título de aportes o sanciones), como consecuencia de la anulación de los actos administrativos por ella expedidos. Sin embargo, esa orden es improcedente en el *sub examine*, ya que no están acreditados pagos por los actos parcialmente anulados. Esto porque las declaraciones de corrección que presentó la demandante correspondieron a las glosas que se aceptaron con la respuesta al acto preparatorio. Entonces, no se configura un pago en exceso que deba ser devuelto en los términos del artículo 311 *ibidem*.

7- Resta decidir sobre la condena en costas impuesta a la parte demandante en primera instancia. El *a quo* juzgó que debía condenarse en costas dando aplicación a lo previsto en el artículo 365.1 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012). Al respecto, la apelante alegó que al prosperar los cargos de apelación se quedaba sin fundamento su imposición. En el mismo sentido, el ministerio público pidió su anulación como quiera que no se comprobaron los presupuestos que la sustentaban. Así, corresponde a la Sala juzgar la procedencia de la condena en costas impuesta.

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA, en las sentencias proferidas por la jurisdicción contencioso-administrativa se debe disponer sobre la condena en costas, puesto que el pronunciamiento sobre las costas forma parte del contenido del fallo. En línea con lo anterior, el artículo 365 del CGP prevé que, por regla general, se condenará en costas (expensas y agencias en derecho) a la parte vencida en el proceso (ordinal 1.º) o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso interpuesto, siempre y cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación (ordinal 8.º). Como lo señaló el ministerio público, en el *sub lite* se incumplieron los presupuestos para la imposición de la condena en costas, puestos que no obran en el expediente pruebas que acrediten su causación, por ello, la Sala revocará la decisión del *a quo* sobre la condena en costas a la demandante.

⁶ Sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza)



8- Considerando el cargo que prosperó, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, y en su lugar declarará la nulidad parcial de los actos demandados, y como restablecimiento del derecho se ordenará a la demandada: (i) excluir del cálculo de la base gravable el «*auxilio de traslado*» nominado en los actos «*medios de transporte*»; y (ii) ajustar la sanción por inexactitud, conforme con los mayores valores de los aportes al SPS determinados finalmente a cargo de la actora, de acuerdo con la presente sentencia.

9- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en ambas instancias, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, para en su lugar:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial nro. RDO 059, del 05 de febrero de 2015 y la Resolución nro. RDC 077, del 16 de febrero de 2016; conforme lo expuesto en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la demandada relíquidar los aportes a cargo de la demandada para (i) excluir del cálculo del IBC el «auxilio de traslado» nominado en los actos «medios de transporte»; y (ii) ajustar la sanción por inexactitud.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas en primera y segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO